

資産のグルーピング

6. 資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行う（減損会計基準26.(1)参照）こととされており、企業は、経営の実態が適切に反映されるよう配慮して行う。様々な事業を営む企業における資産のグルーピングの方法を一義的に示すことは困難であり、実務的には、管理会計上の区分や投資の意思決定（資産の処分や事業の廃止に関する意思決定をむ。）を行う際の単位等を考慮してグルーピングの方法を定めることになると考えられる（減損会計意見書四2.(6)参照）。具体的には、第7項の場合のほかは、例えば、以下のような手順により資産のグルーピングが行われると考えられる（第64項参照、[設例1]）。

(1) 企業は、例えば、店舗や工場などの資産と対応して継続的に収支の把握がなされている単位を識別し、グルーピングの単位を決定する基礎とする。この際、以下のような点を考慮する。

収支は必ずしも企業の外部との間で直接的にキャッシュ・フローが生じている必要はなく、例えば、内部振替価額や共通費の配分額であっても、合理的なものであれば含まれる。

継続的に収支の把握がなされているものがグルーピングの単位を決定する基礎になる。このため、収支の把握が、通常は行われていないが一時的に設定される単位について行われる場合（例えば、特殊原価調査）は該当しない。

例えば、賃貸不動産などの1つの資産において、一棟の建物が複数の単位に分割されて、継続的に収支の把握がなされている場合でも、通常はこの1つの資産がグルーピングの単位を決定する基礎になる。

(2) 企業は、(1)のグルーピングの単位を決定する基礎に基づいて最小の単位を決定する。その際から生ずるキャッシュ・イン・フローが、製品やサービスの性質、市場などの類似性等によって、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であり、当該単位を切り離れたときには他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼすと考えられる場合には、当該他の単位とグルーピングを行った上で最小の単位とする。

(3) なお、上記2で相互補完性を検討する際には、法規制等により相互補完性に影響する業種特有の事情があれば考慮する。

資産のグルーピング

64. 複数の資産が一体となって独立したキャッシュ・フローを生み出す場合には、減損の兆候の把握、減損損失の認識の判定及び減損損失の測定に際して、合理的な範囲で資産のグルーピングを行う必要がある（減損会計意見書四2.(6) 参照）。様々な事業を営む企業における資産のグルーピングの方法を一義的に示すことは困難であり、実務的には管理会計上の区分や投資の意思決定（資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含む。）をう際の単位等を考慮してグルーピングの方法を定めることになると考えられる。本適用指針では、資産のグルーピングを行う手順を例示することにより、実務的な指針として役立てることを考えている（第6項参照）。

(1) 例示において、本適用指針では、企業は、資産と対応して継続的に収支の把握がなされている単位を識別し、グルーピングの単位を決定する基礎とするものとしている。一般に、管理会計上の区分は、事業別、製品別、地域別などの区分を基礎にして行われていると考えられるが、継続的に収支の把握がなされている単位は、予算や業績評価の単位より、小さい場合もある。収支の把握は、必ずしも現金基準に基づくものではなく、発生主義に基づく損益の把握でもよい。

また、賃貸ビルや小売用店舗のように、資産の利用とキャッシュ・フローが直接的に関連づけられやすい資産については、当該資産ごとに継続的な収支の把握が行われている場合が多いと考えられる。

~~なお、事業の種類や業態によっては、当該資産から生ずるキャッシュ・イン・フローが他の資産から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的（第6項(2)参照）であるため、管理会計上も合理的な内部振替価額を用いて収入の把握を行うことが困難な場合がある。また、当該資産に関わるキャッシュ・フローに見積要素が極めて多いため、管理会計上、資産ごと又は複数の資産をまとめた単位では継続的な収支の把握に意義を見出せない場合がある。このような場合、企業の継続的な収支は、当該事業を行っている大きさでしか把握されていないことがあるが、管理会計上の目的や効果から合理性を有するものに限られることに留意する必要がある。~~

さらに、本適用指針では、資産のグルーピングの単位を決定する基礎は、原則として、小さくとも物理的な1つの資産になると考えている。これは、固定資産の減損会計は、資産を対象とするため、1つの資産において、継続的に収支の把握がなされている単位が複数存在する場合でも、1つの資産を細分化して減損処理の対象とすることは適切ではないと考えられることによる。

ただし、1つの資産でも仕様が異なる等のため、物理的に異なる資産と考えられる場合もある。

(2) 継続的に収支の把握がなされているグルーピングの単位を決定する基礎が、特定の製品やサービスと関連していると想定される場合でも、複数のグルーピングの単位を決定する基礎が生み出す製品やサービスの性質、市場などに類似性等があり（これには、販売方法として継続的な一括販売などを含む。）、それらから生ずるキャッシュ・イン・フローが相互に補完的な影響を及ぼしあっている場合には、当該単位を切り離れたときに他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼすことがある。このような場合には、当該単位を切り離すことにより、企業の実態を適切に反映しない結果となることが考えられるため、これらの複数の単位をグルーピングし**最小単位を決定**することが適当である。

なお、グルーピングの単位を決定する基礎において内部取引が存在し、企業が外部からの収入価額に基づく適切な内部振替価額により管理会計上、キャッシュ・イン・フローを擬制している場合、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的でなければ、当該単位を切り離れたときに他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼすものとしては取り扱わず、他の単位とグルーピングを行わないこととなる。

(3) なお、事業の種類や業態によっては、当該資産から生ずるキャッシュ・イン・フローが他の資産から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的（第6項(2)参照）であるため、管理会計上も合理的な内部振替価額を用いて収入の把握を行うことが困難な場合がある。また、当該資産に関わるキャッシュ・フローに見積要素が極めて多いため、管理会計上、資産ごと又は複数の資産をまとめた単位では継続的な収支の把握に意義を見出せない場合がある。このような場合、企業の継続的な収支は、当該事業を行っている大きさでしか把握されていないことがあるが、管理会計上の目的や効果から合理性を有するものに限られることに留意する必要がある。

また、稀ではあるが、法規制によって企業に製品やサービスの供給義務があり、このため、販売価格の認可制や広い安全管理義務、拡張撤退が自由にできないような場合には、供給義務が課されている資産又は複数の資産から生ずるキャッシュ・イン・フローには相互補完的な影響があることに該当すると考えられる。